

越南会计准则的国际化进程及展望

吴志娟

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

[摘要] 近年来, 越南 GDP 增长保持在 8% 左右, 成为世界关注的发展热点地区。本文对越南会计准则的国际化历程进行探索, 然后比较越南会计准则与国际会计准则之间存在的差异, 分析其存在差异的实质。最后对越南会计准则的走向进行展望并归纳出对我国有借鉴意义的几点启示。

[关键词] 越南; 会计准则; 国际会计准则

[中图分类号] F230 [文献标识码] A [文章编号] 1673-5609(2008)03-0083-04

Process and Prospect of VAS' Internationalization

WU Zhi-juan

(Accounting Department, Xiamen University, Xiamen 361005, China)

Abstract Vietnam has kept its GDP growth at around 8% in recent years, and become the focus of the world's attention. By exploring the process of VAS' internationalization, this article compared the Vietnamese Accounting Standards (VAS) with the International Financial Reporting Standards (IFRS), and analyzed their difference and the essence of the difference. Also, it predicted the future of VAS and concluded the inspiration with reference meaning to China.

Key words Vietnam; Vietnamese Accounting Standards (VAS); International Financial Reporting Standards (IFRS)

近年来, 越南对外贸易额和外国直接投资 (FDI, Foreign Direct Investment) 迅速增长。2006 年越南对外贸易突破 800 亿美元大关, 2007 年头 11 个月已达 977 亿美元^①, 预计将突破 1000 亿美元; FDI 方面, 2005 年增长 40%, 2006 年增长 49%, 2007 年增长近 100%, 达到 203 亿美元。目前越南已成为外商投资的热点地区^②, 越南计划投资部计划今后 3 年吸引外国直接投资 600 亿美元。随着越南经济逐步全球化, 会计又是如何发展?

一、越南会计准则国际化的历程

1986 年 12 月越南六大召开, 真正开始了改革开放, 财政部也不断颁布法规来规范会计工作, 1989 年 12 月 15 日颁发 212-TC-CDKT 会计科目、1990 年 4 月 18 日颁发 224-TC-CDKT 会计报告、1990 年 12 月 8 日颁发 598-TC-CDKT 非国有企业会计、1994 年 12 月 14 日颁发 1205-TC

—CDKT 会计簿记和 1206-TC-CDKT 原始凭证。随着改革开放不断进行, 大量外资进入越南, 为了创造更好的投资环境, 财政部于 1995 年 11 月 1 日颁发了统一内外资的企业会计准则并于 1996 年 1 月 1 日实施。1998 年财政部设立的越南会计协会 (VAA, Vietnam Accounting Association) 成为国际会计师联合会 (IFAC) 和东盟会计联合会 (AFA) 的成员。2000 年 10 月开始越南财政部设想提出一套统一的与国际会计准则 (IAS, International Accounting Standards) 一致的会计体系 (VAS, Vietnamese Accounting Standards), 适用于国内企业及外国企业。于是由财政部下属的会计与审计准则委员会起草, 计划在 2003 年底之前完成所有会计准则的制定工作。2001 年 1 月会计与审计准则委员会完成第一次要发布的四项准则 (存货、固定资产、无形资产和收入) 的起草工作, 并广泛征求意见。2001 年 12 月 31 日, 越南首次颁布了越南会计准则。会计准则的

[收稿日期] 2008-03-25

[作者简介] 吴志娟 (1979-), 女, 福建诏安人, 厦门大学管理学院会计系硕士研究生, 中级会计师, 研究方向: 国际会计、税收筹划。

①资料来源: 2007 年 1~11 月越南对外贸易逆差超过 100 亿美元。http://mepl28.mofcom.gov.cn/mep/xwzx/jmxx/200263.asp, 2007-11-28。

②资料来源: 李世泽. 中国对越直接投资的潜力分析[J]. 改革与战略, 2007, (1): 16-19。

制定与颁布成为越南财务改革的里程碑,有力地改善了越南的投资环境。2003 年 3 月颁布了《会计法》。2003 年 4 月,越南财政部开始改变思路,认为 VAS 还是基于 IAS,但是与 IAS 不是完全一致。VAS 总体来说是基于 2003 年 IAS,同时还根据当地会计环境作了一些修改,同时对于 IASB 的补充及新发布的国际财务报告准则(IFRS, Interational Financial Reporting Standards)都没有采用。从 2001 年 12 月 31 日到 2005 年 12 月 28 日越南财政部分五个阶段颁布了 26 项会计准则(如表 1 所示)。此后由于资源限制(resource constraints),财政部暂停了对 VAS 的制定。

表 1 越南已颁布实施的会计准则^①

阶段	颁布时间	颁布文号	准则名称
第一阶段 (4)	2001—12—31	149/ 2001/ QD—BTC	VAS 2 存货
			VAS 3 固定资产
			VAS 4 无形资产
			VAS 14 营业收入及其他收入
第二阶段 (6)	2002—12—31	165/ 2002/ QD—BTC	VAS 1 概念框架
			VAS 6 租赁
			VAS 10 汇率变动的影响
			VAS 15 建造合同
			VAS 16 借款费用
第三阶段 (6)	2003—12—30	234/ 2003/ QD—BTC	VAS 24 现金流量表
			VAS 5 投资性房地产
			VAS 7 对联营公司投资会计
			VAS 8 联营合资财务信息
			VAS 21 财务报告
			VAS 25 对子公司投资核算及财务总报告
第四阶段 (6)	2005—02—15	12/ 2005/ QD—BTC	VAS 26 联营各方状况
			VAS 17 企业所得税
			VAS 22 银行及类似金融机构财务报告补充说明
			VAS 23 资产负债表日后事项
			VAS 27 中期财务报告
			VAS 28 分部报告
			VAS 29 会计政策、会计估计变更及会计差错更正
			VAS 11 企业合并
第五阶段 (4)	2005—12—28	100/ 2005/ QD—BTC	VAS18 准备、或有负债及或有资产
			VAS19 保险合同
			VAS 30 每股收益

二、越南会计准则与现行国际财务报告准则的差异分析

2003 年以后,IASB 陆续发布了 IFRS 系列,同时也

对原来的 IAS 进行调整。如:《IAS22 企业合并》被《IFRS3 企业合并》替代、《IAS30 银行及类似金融机构财务报告的披露》和《IAS32 金融工具列报》被《IFRS7 金融工具:披露》替代、《IAS35 清算会计》被《IFRS5 持有待售的非流动资产和终止经营》所取代。现行的国际财务报告准则包括 IASC 发布且仍然有效的 29 项 IAS、IASC 常设解释委员会的解释、IASB 发布的 8 项 IFRS 和《财务报表编报框架》以及 IASC Foundation 的 IFRIC 的解释。^② VAS 是基于 IAS 制定的会计准则,在会计基本假设、报表要素的定义及确认、合并报表中只采用购买法以及所得税会计中采用资产负债表债务法等方面与 IFRS 基本一致,但是也存在着一些差异。

(一)VAS 与 IFRS 的差异

1. 财务会计概念框架。越南会计准则按照国际会计准则的模式制定了概念框架 VAS1,但是与国际会计准则的差异在于财务报表目标和会计信息质量特征。财务目标是概念框架的第一层次,但是 VAS1 中却没有制定财务报表目标,只在 VAS21 财务报告准则中提到财务报表的目标是提供关于企业财务状况、经营业绩及现金流量的有用信息给使用者,以便其做出经济决策。这一描述与 IASB《财务报表编报框架》中的财务报表目标一致。另外在 VAS21 中第八段还提到鼓励提供描述和解释企业财务状况、经营成果以及所面临的主要不确定因素的报告给管理层,这一点又体现了受托责任观。但是,2006 年 7 月 6 日 FASB 与 IASB 联合发布了《财务报告概念框架:财务报告目标与决策有用的财务报告信息的质量特征(初步意见)》,财务报告的目标只有决策有用观。由于越南在 VAS1 没有财务报表目标,因此 VAS1 对会计信息质量特征规定了完整性、客观性、及时性、可理解性以及可比性,但是没有相关性。在 IASB《财务报表编制和呈报的概念框架》中则要求可理解性、相关性、可靠性以及可比性。在 FASB 与 IASB 联合发布的初步意见中,更是把相关性列在首位。

2. 公允价值的应用。公允价值计量已经在 IFRS 中广泛应用,现行 38 项 IFRS 中有 25 项直接或间接要求公允价值计量。而在现有的 26 个 VAS 中只有 8 项准则直接或间接地要求公允价值计量。在第一阶段中没有提到公允价值的概念,而是用合理价格(reasonable value)的概念。在固定资产和无形资产准则中合理价格是指熟悉情况的双方以同等的价格交换非同类资产的价值;收入准则中,收入取决于已收或应收款项的合理价格。从第二阶段开始使用到公允价值的概念。租

① 在越南财政部网站上只公布了第一、三、四、五阶段的会计准则,第二阶段的资料则参考《越南会计法律法规初探》(李家琛,2006)。

② 这里将 29 项 IAS 以及 IASB 发布的 8 项 IFRS 和《财务报表编报框架》统称为 38 项 IFRS。

赁准则中,租入资产的入账价值取决于租赁开始日租赁资产的公允价值以及最低租赁付款额两者中的较低者;在建造合同中,建造收入由已收或应收款项的公允价值决定。第三阶段中较多使用到公允价值。投资性房地产采用公允价值的模式;对联营企业的投资,只要达到重大影响就采用权益法,对取得成本与投资人拥有的净资产的公允价值之间的差额要进行处理。在第五阶段更大程度与国际会计准则趋同,比如对企业合并只能采用购买法,运用到了公允价值。目前IASB致力于制定公允价值计量准则。2006年11月30日发布了该项目的讨论稿,在讨论稿中分析了13项议题,提出了27个问题,并就这些问题向全世界征求意见。IASB计划于2008年上半年发布公允价值计量征求意见稿,以便使得公允价值的使用更具操作性和合理性。

3. 财务报表列报。VAS21要求企业提供资产负债表、损益表、现金流量表以及财务报表注释。而在IAS1中还要求提供权益变动表。权益变动表内容包括:该段时期的损益、引起损益变动的每项收入或费用、总收入及总费用(单独列示母公司及少数股东所占份额)、会计政策差错更正引起变动的每项权益。同时还要披露和业主的资本交易、未分配利润的期初期末数及变化情况、权益资本、股本溢价、准备金期初期末的调整及变化情况。权益变化表的内容在VAS中作为注释进行披露。在资产负债表中,IAS1列示了VAS所没有的投资性房地产、金融工具、生物资产、递延所得税资产和递延所得税负债等项目。在损益表中,IAS1要求提供收入、融资成本、权益法下联营与合资企业分配的损益、停止经营的税后损益以及停止经营时处置资产获得的税后利得与损失、税收费用、利润或损失等重要项目。而不像VAS那样把报表的内容一一列示。在现金流量表中,IFRS鼓励企业采用直接法,也允许采用间接法;而VAS允许两种方法都可以采用。

4. 资产减值。在VAS中提到存货要求按照可变现净值与历史成本孰低进行确认,可变现净值低于历史成本则应计提减值准备。但是对于固定资产和无形资产并没有提到减值的问题。而在IAS36中单独以资产减值作为一个准则,要求在每个资产负债表日对已减值的资产对可收回金额与账面金额确认减值损失。如果以后资产的账面金额回升,应转回减值损失。

5. 会计政策的选择。IAS2已取消了存货后进先出法以防操纵。但是VAS依然可行;VAS中无形资产的摊销可以采用直线法、余额递减法或工作量法,但是IAS38中指出如果该方式不能可靠确定时采用直线法,可以可靠确定时采用反映企业消耗无形资产获取的经济利益方式确定摊销方法。

6. 越南还有许多方面的准则待制定。国际财务报

告准则中关于金融工具(包括确认、计量、披露、报告)、雇员福利、退休福利计划的会计与报告、合并财务报表、恶性通货膨胀经济中的财务报告、农业、股份支付、持有待售的非流动资产和终止经营、矿业资产的勘探与评估等方面,越南都没有相关的会计准则。同时越南还根据本国国情制定了《VAS 8 联营合资财务信息》及《VAS25 对子公司投资核算及财务总报告》等准则。

在VAS与IFRS比较的过程中,可以发现VAS与IFRS的差异呈现以下几个特点:一是VAS趋同的是2003年以前的IFRS,没有及时地随着IFRS的调整而调整;二是有些VAS是对IAS的节选,比如固定资产准则中就没有提及减值;三是有许多IFRS已制定的准则而VAS至今还未出台。

(二) VAS与IFRS差异的实质分析

1. 越南所处的会计环境与发达国家的会计环境不同,在全球范围内按照一套既定的准则处理发展不同的会计业务不太现实。IFRS是更多处在发达国家的会计环境下制定的,直到2005年IASB的目标才增加了适当考虑中小企业和新兴经济的特殊需要。越南是发展中国家,甚至还列在欠发展国家的行列。根据世界银行的数据显示,2006年越南年人均GDP为528美元,列世界各国第144位。2006年列第一位是卢森堡为49056美元。直至目前,越南市场发育还不完善,企业交易和事项尚不规范,资本市场刚刚起步,法律规范有待加强,会计人员素质不高,因此许多交易与事项的会计准则还待进一步研究,比如衍生金融工具、公允价值计量。

2. 越南会计准则一开始采用激进式的制度变迁,这种方式在发展中国家并不适用。因此2003年4月以后财政部开始考虑根据当地会计环境作了一些修改,而不再是像原先计划那样在2003年底之前完成所有会计准则的制定工作。

3. 越南会计准则的变迁是一种强制性的制度变迁。越南的会计准则由财政部制定。财政部没能及时地跟进IFRS的步伐,一方面是资源缺乏,另一方面越南是社会主义国家,注重宏观调控,应该根据越南的实际经济发展情况推进会计准则的国际趋同。

三、对越南会计准则国际化的展望

(一) 东盟会计准则的国际化程度

自1997年东盟峰会提出《2020年远景目标》和2003年《巴厘第二协议宣言》签署以来,东盟加快了一体化进程,包括互相关税等等。随着东盟一体化的实现,必将带来区域内部的会计协调。目前印度尼西亚、泰国、新加坡、菲律宾和马来西亚有了自身较为完整的会计体系,并相当程度地采用了IASB的会计准则协调

成果。马来西亚、新加坡、泰国受英国会计模式的影响很大,会计准则与 IFRS 保持高度一致;印度尼西亚在 20 世纪 80 年代中期为了吸引国外资本的流入重新对会计准则进行了较大的修订,而且所修订的 35 个会计准则几乎全部采用了 IFRS 的协调成果,之后所制定的会计准则也大多以 IFRS 作为依据^①;2007 年开始所有适用的 IFRS 和 IAS 都将在菲律宾正式实施,实现由公认会计准则(GAAP)向国际财务报告准则/国际会计准则(IFRS/IAS)的转换^②。因此在这种情况下,越南会计准则必然与国际会计准则趋同。

(二)越南股市的发展

越南有两个证券交易所:2000 年 7 月 20 日成立的胡志明市证券交易所和 2005 年 3 月 8 日成立的河内证券交易所。最近两年,越南股市从市值不到 10 亿美元的 41 上市公司发展到市值大约为 220 亿美元的 206 股票。^③2006 年,越证指数(VN-Index)涨幅达 144%,成长性位于亚洲首位。2006 年末 VN-Index 为 751.77 点,2008 年 1 月 31 日为 856.83 点。由此可以看出越南股市高速增长的势头。与此同时,越南证券管理委员会实施了一系列的措施吸引资金并增强流动性,放宽了外资进入越南股市的比例(从原来的 20% 提高到 2005 年的 49%)。2006 年 2 月财政部制定了 2006—2010 年越南证券市场的发展规划,要求在今后五年中大力发展证券市场,进一步扩大证券市场规模,2010 年证券市场的市值达到 GDP 的 10%—15%。由此可见,未来几年越南股市依然处在增资扩容阶段。因此,向国际投资者提供具有国际可比性的会计信息已成为一种必然要求,从而会进一步推动会计国际化的进程。

(三)经济发展态势

近年来越南的经济发展势头强劲,从 2000 年至 2007 年的 GDP 增速为 5%、6.6%、7.1%、7.7%、8.42%、8.17%、8.5%。政局稳定、经济发展快速、市场潜力大、政策优惠、资源丰富等因素使得越南成为 FDI(Foreign Direct Investment)的热点地区;2007 年加入 WTO 又开拓了越南贸易的新局面。

从以上分析看出,越南经济不断融入全球经济之

中,要求 VAS 必然与国际会计准则趋同。但是目前还处于社会主义过渡时期的初级阶段,因此在与国际会计准则趋同的同时,要考虑到越南国情。

四、结束语

越南与中国一样都是社会主义国家,尽管越南与中国的发展不是同一阶段,但是在会计国际化进程中,我们可以得到一些启发:(1)会计准则国际趋同的必然性;(2)与国际会计准则趋同不是照搬照抄 IFRS,而是要权衡本国国情,采用渐进式的制度变迁是较为适合的方式;(3)会计的发展依赖于经济环境的变化,反过来,会计对经济的发展具有反作用。可以在会计准则的国际化趋同进程中推进经济改革,实现双赢。

[参考文献]

- [1] 古小松.越南国情与中越关系[M].北京:世界知识出版社,2007.
- [2] 葛家澍,张金若.FASB 与 IASB 联合趋同框架(初步意见)的评介[J].会计研究,2007,(2):3—10.
- [3] 李家瑗.越南会计法律法规初探[J].广西财经学院学报,2006,(2):48—50.
- [4] 梁淑红.越南会计准则——越南会计国际化的里程碑[J].东南亚纵横,2005,(10):49—53.
- [5] 罗胜强.我国会计的国际化进程、特点及动因[J].山西财经大学学报,2007,(2):132—136.
- [6] 于永生.IASB“公允价值计量”项目研究评述[J].河北经贸大学学报,2007,(2):81—87.
- [7] Deloitte Touche Tohmatsu. March 2003. Vietnamese Accounting Standards VS. Current accounting regulations. <http://www.iasplus.com/country/vietnam.htm>.
- [8] Vietnamese Accounting Standards(Phase 1, Batch 3, Batch 4, Batch 5). <http://www.mof.gov.vn>.
- [9] Summaries of International Financial Reporting Standards. <http://www.iasplus.com/standard/standard.htm>.
- [10] Accounting Standards Updates by Jurisdiction(Vietnam). <http://www.iasplus.com/country/vietnam.htm>.

[责任编辑:薛之]

[责任校对:兰柯]

① 资料来源:梁淑红.关注中国—东盟会计协调.东南亚纵横,2004,(7):13.

② 资料来源:在菲律宾实现由公认会计准则(GAAP)向国际财务报告准则/国际会计准则(IFRS/IAS)的转换. <http://vtax.cn/>. 2007—07—25.

③ 资料来源:David J. Lynch. Vietnam stock exchange one of Asia's top performers. <http://www.usatoday.com/money/world>. 2007—11—25.